

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Michael Lang

Dreifache Nichtbesteuerung als Ergebnis der DBA-Anwendung

Triple Non-Taxation as Result of the Application of Tax Treaties

Ina Kerschner / Christoph Marchgraber

Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein vor dem VfGH

Regulation on Art 19 Para 1 of the Tax Treaty with Liechtenstein Under Review

Jasmin Kollmann

Bezüge eines Vorstandsmitglieds einer slowenischen AG

Directors' Fees under the Tax Treaty with Slovenia

Madeleine Simonek

Automatischer Informationsaustausch in der Schweiz

Automatic Exchange of Information in Switzerland

Peter Hilpold

Das Bankgeheimnis in Italien

Bank Secrecy in Italy

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions



Linde

Jasmin Kollmann*)

SWI-Jahrestagung: Bezüge eines Vorstandsmitglieds einer slowenischen AG

SWI CONFERENCE: DIRECTORS' FEES UNDER THE TAX TREATY WITH SLOVENIA

On November 13th, 2014, the ninth annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.¹⁾

I. Sachverhalt

Ein in Österreich ansässiger Manager ist als Dienstnehmer im Vorstand einer slowenischen AG tätig. Die Bezüge werden ausschließlich für seine Vorstandstätigkeit gezahlt. Fraglich ist, ob sich die Zuteilung des Besteuerungsrechtes gemäß Art 15 oder Art 16 DBA Slowenien²⁾ richtet.³⁾

II. Diskussion

Heinz Jirousek: Nach der bisherigen Praxis der österreichischen Finanzverwaltung ist auf diesen Fall Art 15 DBA Slowenien anzuwenden. Das BMF stützt sich bei der Auslegung des Art 16 auf das Judikat des VwGH vom 31. 7. 1996.⁴⁾ Nach diesem VwGH-Erkenntnis sind nur solche Einkünfte von der Verteilungsnorm des Art 16 erfasst, die aufgrund einer überwachenden Funktion, zB einer Aufsichtsratsfunktion, erzielt werden, nicht aber Einkünfte aus geschäftsleitenden Funktionen. Anderes gilt nur dann, wenn das Abkommen eine entsprechende Sonderregel enthält. Dies ist zB in dem DBA mit Deutschland⁵⁾ der Fall, wo geschäftsleitende Funktionen explizit in Art 16 aufgenommen wurden. In der englischen Version des OECD-MA und auch in der englischen Version des bilateralen Abkommens mit Slowenien wird das Wort „*director's fees*“ verwendet. In der amtlichen französischen Übersetzung des OECD-MA findet sich die Phrase „*membre du conseil d'administration ou de surveillance*“. Der Unterschied zwischen der französischen und der englischen Version ist somit, dass die französische Version neben der Verwaltungsfunktion auch explizit auf die Überwachungsfunktion abstellt. Der von der OECD approbierte deutsche Text des OECD-Musterabkommens enthält die Wortfolge „*Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen*“ und ist damit der französischen Version ähnlich. Gestützt auf den deutschen Wortlaut und die Rechtsprechung des VwGH geht das BMF davon aus, dass Art 16 nur Aufsichtsratsstätigkeiten erfasst.

*) Mag. Jasmin Kollmann, BA ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien.

1) Am 13. 11. 2014 fand zum neunten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, Mag. Matthias Kornberger, Dr. Christian Lenneis, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, HR Mag. Roland Macho, StB MMag. Dr. Ernst Marschner, LL.M., WP/StB Mag. Christoph Plott, Mag. Bernhard Renner, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M. und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

2) DBA Slowenien, BGBl III 1999/4.

3) Vgl EAS 3355 vom 14. 10. 2014, BMF-010221/0684-VI/8/2014.

4) Vgl VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172.

5) DBA Deutschland, BGBl III 2002/182.

Wir sind daher in EAS 3355 zu dem Schluss gekommen, dass auf den vorliegenden Sachverhalt Art 15 DBA Slowenien anzuwenden ist. Sollte Slowenien zu einem anderen Ergebnis kommen und damit eine Doppelbesteuerung drohen, wären wir bereit, im Verständigungsverfahren eine gemeinsame Lösung zu finden.

Bernhard Renner: In diesem Fall wären nicht nur die französische und die englische Fassung des Musterabkommens interessant, sondern es sollte auch die Version in slowenischer Sprache mitberücksichtigt werden.

Matthias Kornberger: Zum Problem der Sprachenvielfalt möchte ich Folgendes hinzufügen: Im DBA Slowenien werden ausdrücklich drei Sprachen als authentisch erklärt: Deutsch, Englisch und Slowenisch. Es ist wohl unstrittig, dass der englische Begriff „*member of the board of directors*“ deutlich weiter ist als der deutsche Begriff „*Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats*“. Der im slowenischen Abkommens-text verwendete Begriff kann mit „*Mitglieder des Managements und des Aufsichtsausschusses*“ übersetzt werden.⁶⁾ Die slowenische Fassung ist also noch weiter als die englische Fassung. Es stellt sich daher die Frage, welche Fassung vorgeht. In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass Slowenien bereits im Jahr 2003, also noch vor dem Beitritt zur OECD im Jahr 2010, als Nichtmitgliedstaat der OECD einen Vorbehalt zu Art 16 OECD-MA gemacht hat. In diesem Vorbehalt hat Slowenien klargestellt, dass es Art 16 auf „*jede Vergütung eines Vorstandsmitgliedes oder eines Mitglieds ähnlicher Organe*“ anwenden wird. Vor diesem Hintergrund wird es im vorliegenden Fall zur Doppelbesteuerung kommen, wenn Österreich Art 15 anwendet. Aus praktischer Sicht ist eine Doppelbesteuerung aber gerade bei Arbeitseinkünften für die Betroffenen besonders problematisch und sollte deswegen tunlichst vermieden werden.

Der folgende Punkt könnte hier weiterhelfen: Das DBA Slowenien erklärt nicht nur die drei Vertragssprachen für authentisch, sondern es enthält auch die Regelung, dass „*im Zweifel*“ der englische Text maßgeblich ist.⁷⁾ Diese explizite Zweifelsregelung legt es nahe, dass eine weite Auslegung entsprechend der englischen Fassung vorzunehmen ist. Dies würde im Übrigen auch mit Art 33 Abs 1 der Wiener Vertragsrechtskonvention übereinstimmen.⁸⁾ Dass der deutsche Begriff deutlich enger ist als der englische Begriff, wird im Schrifttum auch von den Vertretern der Finanzverwaltung ausdrücklich anerkannt.⁹⁾ Es handelt sich daher nicht etwa um die unterschiedliche Auslegung eines einheitlichen Begriffs durch zwei Vertragsstaaten, sondern um zwei unterschiedlich weit gefasste Begriffe. Die Vertragstexte weichen in den unterschiedlichen Sprachfassungen tatsächlich voneinander ab. Ganz allgemein betonen *Loukota/Jirousek* in diesem Zusammenhang folgerichtig auch, dass durch die unterschiedlichen Sprachfassungen ein praktisch nur schwer lösbarer Interpretationskonflikt verursacht wird, wenn sowohl die deutsche als auch die englische Fassung authentisch sind.¹⁰⁾ Wenn sich aber in unserem Fall im DBA Slowenien die unterschiedlichen Sprachfassungen gerade nicht gleichberechtigt gegenüberstehen, sondern es eine ausdrückliche Zweifelsregelung gibt, dann müsste doch wohl gegenständlich dem weiten Begriffsverständnis der englischen Fassung Rechnung getragen werden.

⁶⁾ *Lang/Daurer*, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Slowenien (2015) Art 16 Rz 5.

⁷⁾ Vgl. Präambel DBA Slowenien: „*Geschehen zu Laibach, am 1. Oktober 1997, in zweifacher Ausfertigung, jede in deutscher, slowenischer und englischer Sprache, wobei alle Texte gleichermaßen authentisch sind. Im Zweifel ist der englische Text maßgeblich.*“

⁸⁾ Vgl. Art 33 Abs 1 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, BGBl 1980/40: „*Ist ein Vertrag in zwei oder mehr Sprachen als authentisch festgelegt worden, so ist der Text in jeder Sprache in gleicher Weise maßgebend, sofern nicht der Vertrag vorsieht oder die Vertragsparteien vereinbaren, daß bei Abweichungen ein bestimmter Text vorgehen soll.*“

⁹⁾ *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 (2013) Z 14 Rz 48.

¹⁰⁾ *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1, Z 14 Rz 48.

Michael Lang: Aus österreichischer Sicht ist das VwGH-Erkenntnis vom 31. 7. 1996 Ausgangspunkt der Diskussion. In diesem Erkenntnis, das zum DBA Schweiz¹¹⁾ ergangen ist, hat der VwGH den Begriff „*Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen*“ eng ausgelegt. Der VwGH hat in diesem Erkenntnis explizit auf den Kommentar zum OECD-MA aus dem Jahr 1963 rekurriert, da das DBA Schweiz auf dem Musterabkommen aus dem Jahr 1963 basiert. Methodisch sehr begrüßenswert hat der VwGH damals klargestellt, dass immer die Fassung des OECD-Kommentars maßgebend ist, auf dessen Basis das Abkommen geschlossen wurde. Vor diesem Hintergrund müsste man im vorliegenden Fall nachprüfen, ob sich die maßgebenden Passagen des Kommentars bis zum Vertragsabschluss des DBA Slowenien geändert haben. Weiters könnte zu beachten sein, dass sich der VwGH in seinem damaligen Erkenntnis auf den OECD-Kommentar und nicht auf den Wortlaut des Abkommens bezog.

Da im vorliegenden Fall nach dem DBA drei Sprachen authentisch sind und eine ausdrückliche Zweifelsregel gegeben ist, sollte im Zweifel die englische Version entscheidend sein. Die Grundsatzfrage ist jedoch, wie viel Bedeutung man den Ausführungen zu den authentischen Vertragssprachen überhaupt beimisst, wenn ein DBA (wie auch das DBA Slowenien) auf dem OECD-MA basiert. In diesem Zusammenhang habe ich vertreten,¹²⁾ dass man den authentischen Vertragssprachen immer dann keine große Bedeutung beimessen sollte, wenn eine Regelung aus dem Musterabkommen stammt. Für das OECD-MA sind nur Englisch und Französisch authentisch. Bei DBA-Bestimmungen, die dem OECD-MA folgen, sollte daher der englischen und der französischen Fassung die größere Bedeutung beigemessen werden, unabhängig davon, ob sie auch für das konkrete DBA als authentisch erklärt wurden. Anzumerken ist zudem, dass die deutsche Übersetzung des Art 16 aus dem Jahr 1963 mit „*Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen*“ etwas unglücklich formuliert ist. Es bestand wohl dabei nicht die Intention, das OECD-MA einzuschränken. Vielmehr sollten lediglich der englische und der französische Text in deutsche Worte gefasst werden. ME spricht auch dies dafür, der englischen und der französischen Fassung den Vorzug zu geben. Im konkreten Fall wird die Relevanz der englischen Version durch die Zweifelsregel in der Präambel des DBA noch bestärkt.

Des Weiteren ist hervorzuheben, dass der vorliegende Auslegungskonflikt nichts mit dem innerstaatlichen Recht der beiden Vertragsstaaten zu tun hat. Nach der kritikwürdigen¹³⁾ Ansicht der OECD ist Art 23 OECD-MA so zu verstehen, dass bei Qualifikationskonflikten die Ansicht des Quellenstaates für den Ansässigkeitsstaat bindend sein soll und dadurch eine Doppelbesteuerung verhindert wird. Diese Auffassung greift allerdings auch nach Auffassung der OECD nur dann, wenn der Qualifikationskonflikt aus Unterschieden im innerstaatlichen Recht resultiert. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Daher gibt es nicht einmal auf Grundlage der Auffassung der OECD eine Verpflichtung für den Ansässigkeitsstaat, der Auffassung des Quellenstaates zu folgen.

Heinz Jirousek: Diese Schlussfolgerung ist korrekt. Nur der durch das innerstaatliche Recht generierte Qualifikationskonflikt würde nach Art 23 OECD-MA automatisch gelöst. In der vorliegenden Konstellation könnten jedoch Art 23 Abs 4 OECD-MA, der aber im Abkommen mit Slowenien nicht enthalten ist, und das allgemeine Verständigungsverfahren eine Doppelbesteuerung verhindern.

Hervorzuheben ist, dass der Vorbehalt von Slowenien zu Art 16 im OECD-Kommentar 2014 nicht mehr enthalten ist. Die Zurücknahme dieses Vorbehalts spricht dafür, dass

¹¹⁾ DBA Schweiz, BGBl 1975/64.

¹²⁾ Vgl Lang, The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages, in Maisto/Nikolakakis/Ulmer (Hrsg), Essays on Tax Treaties: A Tribute to David A. Ward (2013) 15 (15 ff).

¹³⁾ Vgl Lang, DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung, IStR 2007, 606 (606 ff).

sich Slowenien von seiner ehemaligen Position entfernt hat. Auch vor diesem Hintergrund sollte die österreichische Finanzverwaltung berechtigt sein, Art 15 DBA Slowenien anzuwenden. Sollte Slowenien trotz Zurücknahme des Vorbehalts Art 16 DBA Slowenien für relevant erachten, wäre der vorliegenden Fall selbstverständlich dem Verständigungsverfahren zugänglich.

Matthias Kornberger: Das VwGH-Erkenntnis aus dem Jahr 1996 erging zum DBA Schweiz, das nur Deutsch als authentische Vertragssprache hat. Kritisiert wird in der Literatur,¹⁴⁾ dass der VwGH in diesem Urteil sehr stark auf die deutsche Fassung des Kommentars zum Musterabkommen 1963 abstellte. Die deutsche Fassung des Kommentars nennt nur Aufsichtsratsmitglieder und nimmt keinen Bezug auf Verwaltungsratsmitglieder. Dabei dürfte es sich jedoch um einen redaktionellen Übersetzungsfehler im Kommentar handeln, denn das (deutsche) OECD-MA 1963 enthält den Begriff des Verwaltungsrats sehr wohl.¹⁵⁾ Vor diesem Hintergrund erscheint es fraglich, ob die Aussagen des VwGH-Erkenntnisses aus dem Jahr 1996 überhaupt verallgemeinerbar sind und tatsächlich auf DBA mit anderen authentischen Vertragssprachen übertragen werden können.

Nikolaus Zorn: Das Erkenntnis des VwGH nimmt Bezug auf Art 16 der amtlichen deutschen Übersetzung des OECD-MA 1963, auf den Kommentar zum Musterabkommen und auf hierzu ergangene Literatur.¹⁶⁾ Der VwGH ging davon aus, dass die deutsche Version des Kommentars zum Musterabkommen die Bedeutung des OECD-MA wiedergibt.

Heinz Jirousek: Die ursprüngliche Intention zu Art 16 war zweifellos, dessen Anwendungsbereich auf Tätigkeiten von Aufsichtsratsmitgliedern zu beschränken. Erst später kam die Idee auf, die Bedeutung der Bestimmung auf Basis der englischen Sprachfassung zu erweitern. Die heute übliche Verwaltungspraxis beim Abschluss von DBA geht dementsprechend auch bewusst dahin, leitende Angestellte in den Anwendungsbereich von Art 16 mitaufzunehmen. Aus Sicht der Finanzverwaltung kann diese weitere Auslegung jedoch nicht automatisch aus der dem OECD-MA entnommenen Regelung abgeleitet werden. Beim DBA Slowenien ist der Wille der Vertragsparteien nicht eindeutig ableitbar.

Nikolaus Zorn: Interessant ist in diesem Zusammenhang auch die Judikatur des VwGH zur Vermutung des Ausübungsorts einer Geschäftsführertätigkeit.¹⁷⁾ Nach dieser Judikatur gilt eine Geschäftsführungstätigkeit grundsätzlich als am Sitz der Geschäftsleitung erbracht. Unabhängig davon kann man zur Unterscheidung zwischen dem Kontroll- und dem Managementorgan noch sagen: Beim Managementorgan liegt eine kontinuierliche Tätigkeit vor, und eine solche Tätigkeit ist in der Regel bei vielen Unternehmen örtlich fixierbar.¹⁸⁾ Anders ist das bei einer bloßen Kontrolltätigkeit. Wo beaufsichtigt ein international zusammengesetzter Aufsichtsrat eine AG? Die allenfalls sporadischen Aufsichtstätigkeiten einem bestimmten Ort zuzuordnen, ist oft schwierig. Für Zwecke der Zuordnungsregelung des Art 16 OECD-MA ist daher eine Differenzierung zwischen den beiden Arten von Tätigkeiten durchaus sinnvoll.

Michael Lang: Ob die Lokalisierung bei Managementaufgaben immer viel einfacher ist als bei Aufsichtsratsstätigkeiten, bezweifle ich.

¹⁴⁾ Vgl. *Beiser*, Verwaltungsratsvergütungen i. S. d. Artikel 16 DBA Österreich – Schweiz, SWI 2000, 199 (199 ff); siehe auch *Lang*, Grundsatzurkenntnis des VwGH zur DBA-Auslegung, SWI 1996, 429 (429 ff); *Gruber*, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk, SWI 2010, 355 (355 ff).

¹⁵⁾ *Gruber*, SWI 2010, 356.

¹⁶⁾ *Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen², Art 16 Rz 12.

¹⁷⁾ Vgl. VwGH 7. 5. 1979, 2669/78; siehe auch BFH 15. 11. 1971, BStBl II 1972, 68.

¹⁸⁾ Kritisch *Stefaner*, Die Behandlung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art. 16 DBA-D und DBA-CH, SWI 2004, 68 (68 ff).

SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabonnement 2015 inkl. Onlinezugang und App

EUR 252,-

(25. Jahrgang 2015, Heft 1-12)

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____

Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____

E-Mail _____

Telefon (Fax) _____

Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356